



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.015.04.2022

Pani
Ewa Langer
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Gliwicach
ul. Góry Chełmskiej 15
44-100 Gliwice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/22/006 – Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie

*Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902) Najwyższa Izba Kontroli wyłączyła jawność informacji poprzez usunięcie fragmentów wystąpienia pokontrolnego w miejscach oznaczonych nawiasem [...].

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gliwicach ¹ , ul. Góry Chełmskiej 15, 44-100 Gliwice.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Ewa Langer – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach od 1 lutego 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie. 2) Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ² .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Monika Bukowiec, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/146/2022 z dnia 11 lipca 2022 r. 2. Lucyna Mol, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/171/2022 z 23 sierpnia 2022 r.

(akta kontroli: str. 1-4)

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dz.U. z 2022 r. poz. 623; dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd prawidłowo realizował zadania w zakresie weryfikacji rozliczeń zobowiązań podatkowych podmiotów w obszarze e-handlu⁴ w oparciu o wskazania tych podmiotów dokonywane przez Ministerstwo Finansów, Centrum Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej⁵ w Opolu⁶ albo ustalone w wyniku informacji obywatelskich. Przeprowadzono także własne analizy działalności podmiotów w zakresie e-handlu w ramach czynności sprawdzających związanych z rozliczaniem podatku od towarów i usług oraz monitoring podmiotów podwyższonego ryzyka SKORP⁷.

W toku prowadzonych spraw w zakresie e-handlu pracownicy Urzędu wykorzystywali zalecenia wskazane w dokumentach opracowanych przez Ministerstwo Finansów⁸ oraz Cybercentrum. Sprawy, w których w trakcie analiz zidentyfikowano podejrzenie nieprawidłowości były kierowane do dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających.

Naczelnik Urzędu prawidłowo egzekwował realizację obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, wobec których stwierdzono ryzyko niewywiązywania się z tych obowiązków. Realizował działania dotyczące ograniczenia szarej strefy w Internecie, m.in. zainicjowane przez inne organy KAS, podejmując stosowne czynności weryfikacyjne wobec wskazanych podmiotów.

Naczelnik Urzędu skutecznie egzekwował obowiązki podatkowe od podmiotów prowadzących handel elektroniczny, co stwierdzono na podstawie próby dziesięciu czynności sprawdzających oraz czterech kontroli podatkowych.

Przeprowadzone czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹. W jednym z trzech wydanych postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego stwierdzono wskazanie błędnej podstawy prawnej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. obowiązywały następujące procedury dotyczące monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu:

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną, jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Tj. e-handel (ang. e-commerce), działalność handlowa prowadzona za pośrednictwem Internetu.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Wydział utworzony w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu, dalej: *Cybercentrum*.

⁷ System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego – moduł w aplikacji WRO-System, który służy do oceny ryzyka przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT.

⁸ Dalej: *MF*.

⁹ Dz. U. z 20021 r. poz. 1540 ze zm. Dalej: *Ordynacja podatkowa*.

¹⁰ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

- *Metodyka postępowań w Krajowej Administracji Skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet*, opracowana przez Departament Nadzoru nad Kontrolami¹¹,
- *Mały poradnik narzędzi OSINT*¹² wydany przez Wydział Centrum Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum Krajowej Administracji Skarbowej w Opolu,
- *Metodologia kontroli w zakresie pozorowanego dropshippingu* opracowana przez Zespół powołany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej¹³ w Opolu, wraz z raportem w zakresie identyfikacji podmiotów świadczących usługi pośrednictwa w sprzedaży internetowej, sporządzonym przez Cybercentrum¹⁴,
- [...] ¹⁵.

(akta kontroli str. 18, 27-55, 184-207)

W dniu 5 maja 2018 r. Urząd otrzymał z Izby Administracji Skarbowej w Katowicach¹⁶ *Koncepcję Centrum Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Krajowej Administracji Skarbowej „Cybercentrum”*, mającą na celu skonsolidowanie zadań z zakresu zwalczania przystępczości w środowisku elektronicznym, z wykorzystaniem potencjału kompetencyjnego czterech komórek organizacyjnych¹⁷, realizujących zadania scentralizowane dla wszystkich jednostek KAS w zakresie szeroko rozumianego monitorowania mediów elektronicznych.

W dniu 10 marca 2020 r. wpłynęło do Urzędu pismo¹⁸ informujące o funkcjonowaniu Referatu Wsparcia Centrum Kompetencyjnego Cybercentrum¹⁹ oraz nowy wzór wniosku o pomoc techniczną w dokumentowaniu przejawów aktywności gospodarczej w Internecie.

(akta kontroli str. 56-58, 156-170)

Ponadto IAS w Katowicach przekazała:

- *Politykę Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*²⁰ opracowaną w Departamencie Analiz MF,
- [...] ²¹.

(akta kontroli str. 18-19, 68-155, 171-183)

Urząd nie opracowywał i nie wdrażał wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

¹¹ Przekazana pismem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach znak 2401-ICR_4020.8.2021.2 w dniu 15 stycznia 2021 r. Dalej: *Metodyka*.

¹² Przekazany pismem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach znak 2401-ICR_4022.156.2021.13 w dniu 23 lutego 2021 r. Dalej: *Poradnik OSINT*.

¹³ Dalej: *DIAS*.

¹⁴ Przekazane pismem z dnia 24 października 2018 r., znak 2401-ICR.4022.282.2018.3.

¹⁵ Przekazana pismem znak 2401-ZR.4031.13.2016.2 z dnia 29 marca 2016 r.

¹⁶ Dalej: *IAS*.

¹⁷ Tj.: Drugiego Referatu Analizy Ryzyka w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku, Referatu Kontroli Działalności Gospodarczej Prowadzonej za Pośrednictwem Środków Komunikacji Elektronicznej w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, Działu Centrum Kompetencyjnego E-Kontrola i Centrum Technicznego Informatyki Śledczej w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym.

¹⁸ Znak 2401-IZZ_033.59.2020.

¹⁹ Od dnia 15 lutego 2020 r. Referat ten przeszedł w strukturę organizacyjną Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego. Jego poprzednia nazwa to Referat Kontroli Działalności Gospodarczej Prowadzonej za Pośrednictwem Środków Komunikacji Elektronicznej.

²⁰ Przekazana pismem znak 2401-ICR.4022.101.2019.42 w dniu 24 maja 2019 r. Dalej: *Polityka ZPA*.

²¹ [...]

Do Urzędu nie wpłynęły również dodatkowe wytyczne i zalecenia dotyczące monitorowania sieci Internet w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanym epidemią COVID-19.

(akta kontroli str. 20)

Zdaniem Naczelnika Urzędu *przekazane do stosowania metodyki, materiały szkoleniowe oraz aktualne informacje znajdujące się na stronie Cybercentrum są (...) wystarczające i przydatne w zakresie podmiotowego badania działalności podatnika w zakresie handlu internetowego oraz usług reklamowanych w sieci.*

Naczelnik wyjaśniła ponadto, że: *Cybercentrum zostało powołane do monitorowania i analizowania zasobów sieci internetowej w celu identyfikacji naruszeń przepisów prawa z obszarów podlegających zadaniom KAS. Natomiast w Urzędzie funkcjonują stanowiska konsultantów, którzy mają kompetencje umożliwiające pomoc na pierwszym poziomie w przypadku konieczności ustalenia aktywności internetowej podmiotów poddawanych analizie.*

(akta kontroli str. 20-21)

Naczelnik Urzędu poinformowała również, że Metodyka jak i Poradnik OSINT zebrały oraz kompleksowo usystematyzowały katalog działań podejmowanych przez organy KAS w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym przez podmioty dokonujące obrotu za pośrednictwem sieci Internet, a wymienione w nich narzędzia stosowane były przez Urząd również przed rokiem 2021 w trakcie prowadzonych analiz/kontroli/postępowań.

(akta kontroli str. 580-581)

W Urzędzie analizą podmiotów, wskazanych przez MF lub Cybercentrum, które prowadziły e-handel i były podejrzane o niezgłaszanie do opodatkowania prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej lub jako przedsiębiorcy zaniżali przychody/obroty z tego tytułu zajmowały się: Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających²² i Drugi Dział Czynności Analitycznych²³.

W Dziale SKA-1 i SKA-2, odpowiednio do ośmiu i czterech osób należało wykonywanie m.in. następujących obowiązków wynikających z regulaminu organizacyjnego Urzędu²⁴:

- pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika (SKA-1 i SKA-2),
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych (SKA-2),
- typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli (SKA-2),
- dokonywanie czynności sprawdzających (SKA-1 i SKA-2),
- analizowanie oświadczeń o stanie majątkowym²⁵ (SKA-1),
- badanie zasadności zwrotu podatków (SKA-2),
- obsługa systemów wymiany informacji podatkowych (SKA-1 i SKA-2),

²² Dalej: Dział SKA-1.

²³ Dalej: Dział SKA-2.

²⁴ Stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 91/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 30 października 2019 r. oraz Zarządzenia nr 12/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 16 lutego 2022 r.

²⁵ Z wyłączeniem oświadczeń majątkowych pracowników.

- analiza informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji i międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych (SKA-1 i SKA-2).

(akta kontroli str. 21, 59, 232-271, 540-548)

W Urzędzie w sierpniu 2021 r. wyznaczono²⁶ dwóch konsultantów, po jednej osobie z działu SKA-1 i SKA-2. Pracownicy uczestniczyli w webinarium²⁷, w temacie *Metodyka prowadzenia analizy internetowej oraz źródła i narzędzia do pozyskiwania danych*, zorganizowanym przez Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu, a prowadzonym przez pracowników Referatu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym ww. Urzędu.

(akta kontroli str. 21, 60-67)

Wyznaczonym konsultantom nie przydzielono formalnie dodatkowych zadań. Realizowali oni zadania wynikające z dotychczasowych zakresów czynności, ponadto wspierali doraźnie innych pracowników swoich działów oraz działu kontroli podatkowej w zakresie analiz aktywności internetowej. W okresie objętym kontrolą konsultanci sporządzili pięć analiz podmiotów wskazanych przez inne jednostki KAS. Naczelnik Urzędu – oceniając przyjęte rozwiązanie pozytywnie – wyjaśniła, że (...) *Konsultanci stanowią merytoryczne wsparcie dla innych pracowników prowadzących ww. analizy i czynności sprawdzające, jako osoby posiadające wiedzę i umiejętności w zakresie środowiska elektronicznego.*

(akta kontroli str. 21, 224-225, 228-230)

Pracownicy Urzędu do prowadzonych spraw wykorzystywali centralne oraz lokalne bazy danych, w tym:

- system PoltaxPlus, w skład którego wchodziły inne podsystemy (m.in. KONTROLA i WYMIAR), umożliwiające m.in. analizę zeznań oraz deklaracji składanych przez podatnika, ustalenie liczby zatrudnionych pracowników, miejsc przechowywania dokumentacji księgowej;
- aplikację Wro-System, umożliwiającą m.in. przeprowadzenie analizy przepływów na rachunkach bankowych oraz uzyskanie informacji o lokatach podatnika, blokadach na rachunkach (STIR), beneficjentach rzeczywistych, pełnomocnikach;
- system SeRce, umożliwiający m.in. ustalenie adresów rejestracyjnych, zgłoszonych numerów telefonów oraz rachunków bankowych, a także obowiązków podatnika (również w innych urzędach);
- aplikację e-ORUS, pozwalającą na ustalenie informacji o podatniku dotyczących m.in. adresów podatnika, jego pełnomocników, biur rachunkowych prowadzących księgowość, obowiązków podatkowych, rodzaju prowadzonej działalności, rachunków bankowych, form opodatkowania, zaległości;
- system Dochody i Wydatki Podatnika (DWP), umożliwiający analizę dochodów i wydatków jakie ponosił podatnik;
- Ewidencję Ksiąg Wieczystych, umożliwiającą ustalenie nieruchomości podatnika;
- Centralną Ewidencję Kas Rejestrujących (CEKR i CEKR II), umożliwiającą m.in. uzyskanie informacji o wydawanych paragonach (z kas on-line);
- System CZM (Czynności Majątkowe), umożliwiający ustalenie posiadanego majątku podatnika na podstawie zarejestrowanych umów kupna, sprzedaży,

²⁶ Na podstawie pisma DIAS nr 2401-ICR.4020.122.2021.28 z dnia 4 sierpnia 2021 r. w związku z pismem Departamentu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej MF nr DZP8.K4111.73.2020 r. dnia 27 lipca 2021 r.

²⁷ W dniach 27 i 28 stycznia 2022 r.

darowizn i innych skutkujących przeniesieniem własności składników majątku podatnika;

- System CEPIK (Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców), zawierający bazę danych i informacji o drogowych pojazdach mechanicznych, ich właścicielach i posiadaczach;
- Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej (CEiDG) i Krajowy Rejestr Sądowy (KRS).

(akta kontroli str. 296-325)

Ponadto dane gromadzone o analizowanym podmiocie były uzupełniane o informacje pochodzące z Internetu [...].

(akta kontroli str. 21-23)

Wykorzystanie narzędzi informatycznych było dokumentowane w formie pisemnej w sporządzanych analizach oraz w formie wydruków.

(akta kontroli str. 23)

Urząd nie dysponował własnymi dedykowanymi systemami współpracującymi z popularnymi platformami handlu internetowego.

(akta kontroli str. 23)

Naczelnik Urzędu nie posiadała wiedzy o planowanych wdrożeniach nowych narzędzi informatycznych.

(akta kontroli str. 24)

Pracownikom Urzędu (Działów SKA1 i SKA-2) zapewniono sprzęt niezbędny do identyfikowania i weryfikowania podmiotów wytypowanych do analizy, czyli stanowiska komputerowe²⁸ wyposażone w system operacyjny Microsoft Windows 10 Professional, w tym trzy stanowiska wyposażone były w dodatkowe oprogramowanie pn. KNIME²⁹.

Na terenie Urzędu, niezależnie od sieci VAN MF, połączenia z siecią Internetem mogły być realizowane również z wykorzystaniem telefonów służbowych.

(akta kontroli str. 24)

W ocenie Naczelnika Urzędu narzędzia informatyczne były wystarczające do sprawnego prowadzenia czynności weryfikacyjnych w zakresie podmiotów wskazanych przez Cybercentrum i MF.

(akta kontroli str. 25)

1.2. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przeprowadzono 79 analiz podmiotów zajmujących się handlem elektronicznym, z tego 52 analizy własne oraz 27 analiz na podstawie otrzymanych informacji zewnętrznych (z tego 14 informacji obywatelskich, dziewięciu informacji przekazanych przez MF oraz czterech przekazanych przez Cybercentrum).

Odnosnie 52 analiz własnych ustalono, że:

- 30 analiz sporządzili pracownicy Działu SKA-2 w 2021 r. w ramach prowadzonych czynności w zakresie zasadności wnioskowanych zwrotów podatku VAT,

²⁸ Z tego siedem komputerów marki Lenovo ALL-IN-ONE C440, zakupionych w 2013 r. i 2014 r., cztery komputery marki Fujitsu DESKTOP Esprimo P400 G645, zakupione w 2012 r. i jeden marki HP ALL-IN-ONE PROONE 440G5, zakupiony w 2019 r.

²⁹ Platforma przeznaczona do integracji, interaktywnej analizy i raportowania danych, dostępna na zasadach wolnego i otwartego oprogramowania. KNIME umożliwia integrację wielu różnorodnych komponentów z dziedziny uczenia maszynowego (ang. *machine learning*) i eksploracji danych (ang. *data mining*) dzięki koncepcji modułowego przetwarzania potokowego danych.

wniosków o stwierdzenie nadpłat VAT, wniosków o odliczenie częściowe podatku VAT oraz monitoringu podmiotów podwyższonego ryzyka SKORP, dziewięć analiz przeprowadzono w I półroczu 2021 r. oraz 21 analiz w II półroczu 2021 r., z tego podjęto odpowiednio sześć i pięć czynności sprawdzających w stosunku do wytypowanych podmiotów,

- w I półroczu 2022 r. na bazie danych aplikacji eORUS sporządzono raport, na podstawie którego ustalono populację³⁰ podatników pozostających we właściwości Urzędu, którzy posiadali aktywne zgłoszone PKD G.47.91.Z.(sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet), a następnie po dalszych czynnościach weryfikacyjnych wobec 22 podmiotów podjęto czynności analityczne, z których wobec czterech podmiotów podjęto czynności sprawdzające.

W odniesieniu do 27 analiz sporządzonych na podstawie informacji ze źródeł zewnętrznych ustalono, że:

- 14 przypadków stanowiły informacje obywatelskie,
- dziewięć podmiotów wskazało MF,
- cztery podmioty wytypowało Cybercentrum.

(akta kontroli str. 9-10, 210, 610)

Jedno z dziewięciu zgłoszeń otrzymanych z MF dotyczyło informacji z 1 lipca 2021 r.³¹ w sprawie weryfikacji wytypowanego podmiotu, który dokonując sprzedaży na portalu aukcyjnym [...] ³² nie posiadał zarejestrowanej kasy fiskalnej. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających ustalono, że podatnik był zwolniony z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, gdyż wszystkie zapłaty przyjmował za pośrednictwem rachunku bankowego.

(akta kontroli str. 214, 302-304)

W Urzędzie podczas realizacji czynności analitycznych w odniesieniu do podmiotów wskazanych przez MF lub Cybercentrum oraz podczas analiz własnych wykorzystywano otrzymane wytyczne i zalecenia.

(akta kontroli str. 211-212)

W Urzędzie nie sporządzano rejestru ryzyk lokalnych i nie zidentyfikowano nowych obszarów podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w e-handlu, gdyż zgodnie z Polityką ZPA w KAS funkcjonował Centralny Rejestr Ryzyk³³, który określał zidentyfikowane ryzyka w konkretnych obszarach³⁴ dla poziomu krajowego i regionalnego.

(akta kontroli str. 212-223)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, w toku prowadzonych kontroli podatkowych, czynności sprawdzających i analitycznych, nie zaobserwowano nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji handlowych w Internecie w związku z sytuacją epidemiczną związaną z COVID-19.

(akta kontroli str. 224)

³⁰ Wyloniono 388 podmiotów spełniających kryteria wnioskowanego PKD i poddano je dalszym analizom.

³¹ Znak DNK6.8660.17.2021 przesłanej przez IAS pismem 2401-ICR.4022.280.2021.2.

³² Sklasyfikowanej w kategorii handlu sprzętem oświetleniowym - PKWiU 27.4.

³³ Dalej: *CRR*.

³⁴ M. in. w następujących grupach obszarów ryzyka: obliczania VAT, obliczania PIT/PPL, obliczania CIT, dotyczących obliczania dochodów ryczałtowych przedsiębiorcy (PPE, KP), obliczania podatków majątkowych, obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (PIT, PPR, PPW), płatności, rejestracji czy agresywnego planowania i przestępstw podatkowych.

Szczegółowym badaniem objęto 10 (z 79) analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu³⁵ na podstawie źródeł zewnętrznych³⁶, które zostały przekazane do dalszych czynności weryfikacyjnych.

Dokonując analizy podmiotów Urząd wykorzystywał wskazówki zawarte w Metodycy postępowań organów KAS wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet. W toku analiz wykorzystywano bazy danych: JPK³⁷ (ustalenie kontrahentów podatnika), danych STIR³⁸ (ustalenie numerów rachunków bankowych podmiotu). Ponadto w celu ustalenia momentu rejestracji działalności podmiotu lub jej braku, ustalenia miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu lub jego siedziby oraz informacji o PKD³⁹ prowadzonej działalności, ustalenia majątku podmiotu, sytuacji finansowej podmiotu, liczby złożonych deklaracji i zeznań podatkowych wykorzystywano odpowiednio: bazę CEIDG, aplikację SeRce, PoltaxPlus, system CZM oraz aplikację e-ORUS.

Badanie przeprowadzonych przez Urząd analiz wykazało, że w trakcie ich wykonywania korzystano również z narzędzi wskazanych w Poradniku OSINT - weryfikowano podmioty w rejestrach gospodarczych (CEIDG). W prowadzonych analizach wykorzystywano również analizy i materiał zgromadzony w formie screenów ze stron internetowych portali społecznościowych przez Departamenty MF, na podstawie których kierowano do Urzędu wnioski o weryfikację konkretnych podmiotów.

(akta kontroli str. 327-328)

Badanie wykazało, że Urząd nie występował do podmiotów zewnętrznych w celu pozyskania informacji o analizowanym podatniku. W przypadku ośmiu spraw skorzystano z danych ujętych w analizach przesłanych przez Departamenty MF lub Cybercentrum, w dwóch pozostałych nie było takiej potrzeby.

(akta kontroli str. 329)

Poddana badaniu próba analiz sporządzanych w Urzędzie wykazała, że w ich przypadku Urząd nie zwracał się do Cybercentrum o pomoc w zidentyfikowaniu podmiotów prowadzących e-handel lub o przeprowadzenie analizy aktywności internetowej konkretnych podatników. W trakcie ww. analiz w trzech przypadkach pracownicy skorzystali z danych zawartych właśnie w analizie Cybercentrum, w sześciu przypadkach przysłane materiały z Departamentów MF okazały się wystarczające do dokonania czynności, a w jednym przypadku Urząd wystąpił o dane o aktywności podatnika do portalu [...] na etapie czynności sprawdzających.

Dokonując analizy podmiotów postępowano zgodnie z Metodką.

(akta kontroli str. 328-329)

W przypadku każdej badanej sprawy Urząd wnioskował o przeprowadzenie czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 332)

Jak wyjaśniła Naczelnik, w Urzędzie nie prowadzono analiz obejmujących operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiali dokonanie dostaw do konsumentów w UE towarów sprzedawanych przez tzw. dostawców bazowych, gdyż w bazie PoltaxPlus Urzędu nie odnotowano podatników z otwartym obowiązkiem VAT i rodzajem

³⁵ Dobrych według osądu kontrolera spośród spraw o najwyższych kwotach szacowanych nieprawidłowości.

³⁶ Sześć informacji przekazanych przez MF, trzy informacje przekazane przez Cybercentrum i jedna informacja obywatelska.

³⁷ Jednolity plik kontrolny.

³⁸ System Teleinformatyczny Krajowej Izby Rozliczeniowej.

³⁹ Polska Klasyfikacja Działalności.

okoliczności wskazującym na ułatwianie, poprzez użycie interfejsu elektronicznego, dostaw lub sprzedaży towarów na odległość- zgodnie z art. 7a ust 1 i 2 ustawy o VAT. Naczelnik dodała, że po wprowadzeniu regulacji dotyczących operatora interfejsu elektronicznego od 1 lipca 2021 r. podmioty posiadające siedzibę na terytorium Polski, prowadzące [...] działalność tzw. „dropshippingu”⁴⁰ zakończyły działalność lub ograniczyły skalę działalności.

(akta kontroli str. 272, 275)

1.3. Spośród 79 podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, zidentyfikowanych na podstawie źródeł zewnętrznych⁴¹ i własnych analiz⁴², po przeprowadzeniu czynności analitycznych Urząd wobec 36 podmiotów podjął dalsze czynności weryfikacyjne, z tego wobec:

- dziewięciu podmiotów⁴³ zidentyfikowanych na podstawie informacji obywatelskich,
- dziewięciu podmiotów⁴⁴ z informacji przekazanych przez MF,
- trzech podmiotów⁴⁵ z informacji przekazanych przez Cybercentrum,
- 15 podmiotów⁴⁶ zidentyfikowanych na podstawie własnych analiz.

(akta kontroli str. 9-10)

Jak ustalono, w I półroczu 2021 r. dalsze czynności weryfikacyjne (czynności sprawdzające) Urząd przeprowadził w stosunku do 71,4% zidentyfikowanych podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu. W kolejnych półroczach (II półroczu 2021 r. i I półroczu 2022 r.) wskaźnik ten stanowił odpowiednio 44,8% i 36,1%. Przyczyną przeprowadzenia dalszych czynności weryfikacyjnych w II półroczu 2021 r. oraz w I półroczu 2022 r. wobec mniej niż 50% analizowanych podmiotów był przede wszystkim brak stwierdzonych nieprawidłowości skutkujących ryzykiem powstania uszczuplenia podatkowego.

(akta kontroli str. 9-10, 275, 611)

1.4. Analizą podmiotów dokonujących transakcji handlowych w zakresie e-handlu zajmowało się 12 pracowników Urzędu – ośmiu pracowników Działu SKA-1 i czterech pracowników SKA-2.

(akta kontroli str. 232-271)

W okresie objętym kontrolą, czterech spośród 12 pracowników (tj. 33,3%) uczestniczyło w szkoleniach dotyczących analizy danych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁴⁰ Model logistyczny stosowany w sprzedaży internetowej polegający na przeniesieniu całego procesu dostawy na samego dostawcę towaru. Rolą sklepu internetowego jest jedynie zbieranie zamówień i przekazywanie ich producentowi, hurtowni czy innemu dostawcy.

⁴¹ Łącznie 27 podmiotów, z tego 14 podmiotów z informacji obywatelskiej, dziewięć podmiotów z informacji MF i cztery podmioty z informacji przekazanych przez Cybercentrum. Przy czym pięć podmiotów zidentyfikowano w I półroczu 2021 r., osiem podmiotów w II półroczu 2021 r. i 14 podmiotów w I półroczu 2022 r.

⁴² Łącznie 52 analizy, z tego dziewięć analiz przeprowadzonych w I półroczu 2021 r., 21 analiz w II półroczu 2021 r. i 22 analizy w II półroczu 2022 r.

⁴³ Z tego wobec dwóch podmiotów w I półroczu 2021 r., pięciu podmiotów w II półroczu 2021 r. i dwóch podmiotów w I półroczu 2022 r.

⁴⁴ Z tego wobec dwóch podmiotów w I półroczu 2021 r., jednego podmiotu w II półroczu 2021 r. i sześciu podmiotów w I półroczu 2022 r.

⁴⁵ Z tego wobec dwóch podmiotów w II półroczu 2021 r. i jednego podmiotu w I półroczu 2022 r.

⁴⁶ Z tego wobec sześciu podmiotów w I półroczu 2021 r., pięciu podmiotów w II półroczu 2021 r. i czterech podmiotów w I półroczu 2022 r.

W 2020 r. żaden z pracowników nie uczestniczył w takim szkoleniu. W 2021 r. dwie osoby⁴⁷ brały udział⁴⁸ w następujących jednorazowych szkoleniach:

- *OSINT – wywiad jednoźródłowy. Techniki i narzędzia pozyskiwania informacji z otwartych źródeł*, zorganizowanym przez Krajową Szkołę Skarbowości,
- *Proces analityczny w zakresie źródeł danych, interpretacji wyników oraz wnioskowania*, zorganizowanym przez IAS w Katowicach, na którym zostały poruszone kwestie związane z źródłami danych, pozyskiwaniem danych [...] i przygotowaniem informacji on-line.

W I półroczu 2022 r. dwóch konsultantów uczestniczyło w webinarium, co zostało szerzej opisane w pkt. 1.1. wystąpienia.

(akta kontroli str. 288-295)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, przeszkoleni pracownicy realizowali czynności, w których wykorzystywali pozyskaną na szkoleniach wiedzę.

(akta kontroli str. 288-289)

1.5. Naczelnik Urzędu poinformowała, że pracownicy w odniesieniu do ogólnie dostępnych narzędzi (stron internetowych, wyszukiwarek, przeglądarek) oraz dostępnych aplikacji nie zgłaszali żadnych problemów.

Urząd nie zgłaszał także zapotrzebowania do IAS lub MF o rozszerzenie klasyfikacji PKD, w celu odrębnego rejestrowania oraz identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu.

Naczelnik wyjaśniła, że w zakresie rozszerzenia klasyfikacji PKD, w celu odrębnego rejestrowania i skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, problemem nie jest szczegółowość tej klasyfikacji, lecz możliwość zgłaszania w CEIDG i KRS nieograniczonej liczby rodzajów działalności, podczas gdy do bazy POLTAX trafia tylko 10 pierwszych PKD.

(akta kontroli str. 335)

W ocenie Naczelnik Urzędu następujące działania systemowe (w tym legislacyjne), ułatwiłyby monitorowanie e-handlu i ograniczyły możliwości działania w szarej strefie:

- Przekazywanie informacji przez portale internetowe o osobach, u których liczba transakcji daje podejrzenie prowadzenia działalności [...], nałożenie obowiązku gromadzenia danych przez te portale i udostępniania ich na wnioski organów podatkowych,
- Obowiązek zgłaszania przez banki przypadków, gdy liczba operacji dziennych na rachunku bankowym osobistym wskazuje na możliwość prowadzenia działalności gospodarczej (o czym mogłaby świadczyć duża aktywność, znaczna, odbiegająca od średniej statystycznej liczba przelewów przychodzących).

(akta kontroli str. 335-336)

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Urząd prawidłowo podejmował działania w zakresie identyfikacji podmiotów działających w obszarze e-handlu, głównie w oparciu o własne analizy tych podmiotów dokonywane w związku rozliczeniami podatku od towarów i usług oraz monitoringu podmiotów podwyższonego ryzyka. W toku prowadzonego monitoringu wykorzystano także wszystkie informacje otrzymane ze źródeł zewnętrznych, w MF i Cybercentrum.

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

⁴⁷ Z Działu SKA-2.

⁴⁸ W dniach od 13 do 15 października oraz od 4 do 5 listopada 2021 r.

W toku prowadzonych spraw analitycznych w zakresie e-handlu wykorzystywano zalecenia wskazane w Metodocy oraz Poradniku OSINT.

Sprawy, w których w trakcie analiz zidentyfikowano podejrzenie nieprawidłowości były kierowane do dalszej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających.

OBSZAR

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie odnośnie do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych obowiązywała Metodyka oraz:

- *Wytyczne do czynności sprawdzających*⁴⁹,
- *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*⁵⁰,
- *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*⁵¹,
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych*⁵²,
- *Wytyczne określające zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających, opracowane przez IAS w Katowicach*⁵³,
- *Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań*⁵⁴,
- *Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu*⁵⁵.

(akta kontroli str. 357-358, 361-512)

W Urzędzie nie opracowano własnych wewnętrznych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem (z wykorzystaniem) Internetu.

(akta kontroli str. 358, 513-514)

W okresie objętym kontrolą, w związku z przekazanymi wynikami analiz przeprowadzonych przez jednostki KAS w obszarze handlu elektronicznego Urząd podjął następujące działania wobec 11 podmiotów, w wyniku których osiągnął następujące efekty:

- 1) w wykazie podmiotów prowadzących sprzedaż za pośrednictwem Internetu⁵⁶ ujęto dwa podmioty, objęto je działaniami analitycznymi, w wyniku których w stosunku do jednego podmiotu, który prowadził niezgłoszoną działalność

⁴⁹ Przekazane do wykorzystania służbowego przez jednostki KAS pismem MF znak DNK12.8621.17.2020 z dnia 8 września 2021 r. (otrzymane w dniu 10 września 2021 r.) Zastąpiły one poprzednio obowiązujące wytyczne pn. *Czynności sprawdzające*, przekazane przez MF pismem znak DPP.8620.1.2017 z 31 maja 2017 r. Dalej: *Wytyczne*.

⁵⁰ Opracowane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami MF, a otrzymane w dniu 23 kwietnia 2021 r.

⁵¹ Opracowane przez MF, aktualizowane w sierpniu 2021 r. i następnie w lutym 2022 r.

⁵² Opracowane przez Departament Poboru Podatków w wersji z czerwca 2017 r. i następnie z czerwca 2022 r.

⁵³ Przekazane pismem z 12 czerwca 2018 r., znak 2401-ICK.4020.68.2018.2.

⁵⁴ Opracowane przez MF (czerwiec 2017 r.).

⁵⁵ Przekazana przez IAS w Katowicach pismem z dnia 7 czerwca 2018 r., znak 2401-ICR.4022.175.2018.2.

⁵⁶ Pismo Departamentu Analiz MF z dnia 14 grudnia 2020 r., znak DPAT6.8922.2.2020.

handlową, ustalono uszczuplenie w kwocie 4,7 tys. zł, wobec drugiego podmiotu nieprawidłowości nie potwierdziły się;

- 2) w ramach akcji dotyczącej usług [...] ⁵⁷ podjęto działania weryfikacyjne wobec jednego wskazanego podmiotu, w wyniku których ustalono uszczuplenie w wysokości 6,2 tys. zł w związku z prowadzeniem działalności w trakcie jej formalnego zawieszenia;
- 3) w tzw. raporcie cyklicznym „e-commerce” za I-III kwartał 2021 ⁵⁸ wobec jednego podmiotu podjęto działania analityczne, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości;
- 4) w ramach akcji dotyczącej kanałów sprzedażowych [...] ⁵⁹ podjęto działania wobec dwóch podmiotów, uszczuplenia w kwocie 5,8 tys. zł stwierdzono w stosunku do jednego podmiotu, który prowadził niezgłoszoną działalność gospodarczą, w drugiej sprawie nieprawidłowości nie potwierdziły się;
- 5) w wyniku zgłoszenia dotyczącego podmiotów z zawieszoną działalnością gospodarczą ⁶⁰ działaniami objęto podatnika aktywnego na portalu [...], lecz w związku z brakiem kontaktu z podatnikiem oraz ekonomiką postępowania (niska potencjalna kwota uszczupień) odstąpiono od dalszych czynności;
- 6) [...] w 2019 i 2020 ⁶¹ Urząd zweryfikował działalność czterech podatników, z których w dwóch przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości, w przypadku jednego podmiotu ustalono uszczuplenie w wysokości 10,7 tys. zł, a jedna sprawa była w toku.

(akta kontroli str. 358-359, 515-539)

W latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. pracownicy Urzędu przeprowadzili odpowiednio: 64, 72 i 23 czynności sprawdzające w zakresie VAT, CIT i PIT wobec podmiotów posiadających zarejestrowaną działalność również w zakresie sprzedaży detalicznej prowadzonej przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet (PKD G47.91Z), co stanowiło odpowiednio 2,0%, 2,3% i 1,7% udziału w ogólnej liczbie czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT.

W wyniku ww. czynności kwota ujawnionych uszczupień w poszczególnych ww. okresach wynosiła, odpowiednio: 72,7 tys. zł, 312,9 tys. zł i 24,5 tys. zł co stanowiło, odpowiednio: 1,1%, 4,4% i 0,6% kwot uszczupień stwierdzonych w zakresie ogólnej kwoty uszczupień czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT.

(akta kontroli str. 11)

Udział czynności wobec podmiotów, które prowadziły niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność handlową z wykorzystaniem Internetu w I półroczu 2021 r. i I półroczu 2022 r. w liczbie czynności sprawdzających

prowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu wynosił 2,8% i 4,3%.

(akta kontroli str. 11)

⁵⁷ Pismo Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu z dnia 16 sierpnia 2021 r., znak sprawy 388000-CCZP.4021.3.2021.

⁵⁸ Pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF z dnia 18 stycznia 2022 r., znak DNK6.8710.1.2022.

⁵⁹ Pismo Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu z dnia 29 grudnia 2021 r., znak 438000-CZC.4020.7.17.2021.1.

⁶⁰ Pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF z dnia 10 stycznia 2022 znak DNK6.058.4.2022.

⁶¹ Pismo Departamentu Ryzyka Podatkowego MF z dnia 24 marca 2022 r., znak DRPT3.8923.3.2022.

W ocenie Naczelnika Urzędu, udział czynności sprawdzających wobec podmiotów prowadzących działalność w zakresie e-handlu był znaczny biorąc pod uwagę szerokie spektrum prowadzonych czynności sprawdzających oraz zadań komórek analitycznych i sprawdzających, do których należą: zwroty VAT, analizy VIES, analizy WAIPB⁶², nieprawidłowości według WRO-Systemu w JPK, braki deklaracji (VAT, PIT, CIT), wykreślenia z rejestru VAT, nieujawnione źródła przychodów, straty w podatku dochodowym, oświadczenia majątkowe, podatki majątkowe (spadki, darowizny, PCC), weryfikacja z odpłatnego zbycia nieruchomości, analizy informacji zewnętrznych, obsługa w systemie POLTAX dokumentów płatnika.

(akta kontroli str. 359-360)

W porównaniu do 2020 r. liczba czynności sprawdzających w zakresie VAT, CIT i PIT przeprowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. wzrosła o 12,5 %, kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła o 330,4%. Porównując natomiast I półrocze 2022 r. do I półrocza 2021 r. liczba ww. czynności spadła o 23,3%, a kwota ujawnionych nieprawidłowości spadła o 87,0%.

(akta kontroli str. 11)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, spadek liczby ww. czynności sprawdzających i kwot ujawnionych nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. względem I półrocza 2021 r. spowodowany był mniejszą liczbą ogółem czynności sprawdzających w zakresie podatków VAT, PIT, CIT z uwagi na zmniejszenie stanu zatrudnienia w komórkach SKA⁶³, zaangażowanie pracowników w szkolenia dotyczące nowego systemu ewidencjonowania czynności sprawdzających ZISAR2 oraz w działania związane z wprowadzeniem „Polskiego Ładu” (udział w licznych szkoleniach, webinarach, dyżury dla klientów), a także konieczność uzupełniania przez pracowników komórek SKA danych rejestracyjnych w systemie POLTAX niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania ePIT.

(akta kontroli str. 359)

Najczęściej występującymi nieprawidłowościami, ujawnianymi w toku czynności sprawdzających prowadzonych wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu były – wg wyjaśnień Naczelnik Urzędu – błędy księgowe wpływające na zaniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

(akta kontroli str. 359)

W Urzędzie nie były prowadzone czynności sprawdzające i kontrole podatkowe podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi, gdyż nie zarejestrowano takich podmiotów.

(akta kontroli str. 275)

Pracownicy Urzędu przeprowadzili w 2021 r. jedną kontrolę podatkową w zakresie podatku PIT i trzy kontrole podatkowe w I półroczu 2022 r., w zakresie podatku PIT i CIT wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, co stanowiło odpowiednio 14,3% i 60% w stosunku do liczby kontroli działalności handlowej oraz 3,6% i 16,7% w przeprowadzonych kontrolach ogółem w ww. okresach w zakresie VAT, CIT i PIT.

Łączna wartość uszczupień w związku z ww. kontrolami wyniosła 104,1 tys. zł, co stanowiło 2,2% udziału wszystkich nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku

⁶² System Wymiana automatyczna informacji o podatkach bezpośrednich – WAIPB.

⁶³ Jedna osoba została przeniesiona do Działu Kontroli Podatkowej (SKP).

kontroli działalności handlowej i 1,3% nieprawidłowości finansowych w ww. okresach w wyniku przeprowadzonych kontrolach ogółem w zakresie VAT, CIT i PIT.

(akta kontroli str. 12)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie były prowadzone kontrole wobec podmiotów prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania (niezarejestrowaną) działalność gospodarczą w zakresie e-handlu.

Udział liczby przeprowadzonych kontroli podmiotów, które zaniżały faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej w kontrolach podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w 2021 r. i w I półroczu 2022 wyniósł odpowiednio 14,3% i 60,0% .

W 2021 r. przeprowadzono jedną kontrolę wobec podmiotu dokonującego transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, podczas gdy w 2020 r. takie kontrole nie wystąpiły. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono trzy takie kontrole, a w I półroczu 2021 r. – żadnej.

(akta kontroli str. 12)

Jak ustalono, nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli podatkowych dotyczyły: braku opodatkowania transakcji i zbyt późnego wykazania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, a także zaniżenia przychodu i zawyżenia kosztów uzyskania przychodów.

(akta kontroli str. 603)

Odnosząc się do realizowania w 2021 r., w niewielkim zakresie kontroli handlu elektronicznego względem kontroli ogółem dotyczących podatku VAT, CIT i PIT Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: *w Urzędzie prowadzone są liczne weryfikacje i analizy w zakresie podatków VAT, PIT, CIT. W przypadku zaistnienia prawdopodobieństwa nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku podejmowane są dalsze czynności, biorąc pod uwagę ich efektywność i celowość, a nie zakres prowadzonej przez podmioty gospodarcze działalności.* Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w 2021 r. realizowane były kontrole podatkowe w podmiotach zaangażowanych w proceder wystawiania „pustych faktur”, we współpracy z Prokuraturą, dlatego też ustalenia dokonane w podmiotach zajmujących się handlem internetowym były stosunkowo niewielkie.

(akta kontroli str. 551)

Naczelnik Urzędu poinformowała, iż w ramach przeprowadzonych kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu nie stwierdzono mechanizmu sprzyjającego powstawaniu nieprawidłowości, luk systemowych lub prawnych.

(akta kontroli str. 551-552)

W 2021 r. i I półroczu 2022 r. skuteczność kontroli w zakresie podatków PIT, CIT i VAT ogółem wynosiła 100%, podczas gdy w 2020 r. na 40 przeprowadzonych kontroli nieprawidłowości stwierdzono w 33 przypadkach (82,5%).

(akta kontroli str. 13)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie wydał żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wobec podmiotów prowadzących działalność e-handel.

(akta kontroli str. 14)

2.2. Spośród dziesięciu poddanych badaniu czynności sprawdzających⁶⁴ przeprowadzonych wobec podmiotów dokonujących obrotu przy wykorzystaniu sieci Internet, ustalono, że:

- w toku pięciu spraw stwierdzono nieprawidłowości dotyczące braku wykazania w zeznaniach podatkowych osiągniętego przychodu z tytułu działalności gospodarczej w związku z handlem detalicznym za pośrednictwem Internetu i świadczeniem usług w Internecie oraz osiągania przychodów [...].⁶⁵, a łączna kwota ustaleń wynikające ze złożonych korekt wyniosła 27,4 tys. zł⁶⁶. W każdym z ww. przypadków podatnicy złożyli korekty zeznań PIT, gdzie wykazali przychody z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej,
- w trzech przypadkach nieprawidłowości nie stwierdzono,
- czynności sprawdzające w jednym przypadku dotyczącym przychodów [...] były w toku, a jedną sprawę zakończono wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej.

W dwóch sprawach podmioty objęte czynnościami sprawdzającymi dopełniły obowiązków rejestracji działalności gospodarczej.

W każdym przypadku czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej i Metodyką. We wszystkich przypadkach wszczęto je w wyniku otrzymanych informacji zewnętrznych⁶⁷, zawierających analizę aktywności internetowej podmiotów.

(akta kontroli str. 341-353, 641-668, 707)

Spośród wszystkich, czterech poddanych badaniu kontroli podatkowych⁶⁸, przeprowadzonych przez Urząd wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych, w wyniku których łączna kwota ustaleń wyniosła 104,1 tys. zł⁶⁹, ustalono, że:

- wszystkie prowadzone kontrole podatkowe dotyczyły podmiotów, które dokonywały obrotu przez Internet w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej, kontrole podatkowe były prowadzone zgodnie z Ordynacją podatkową i przekazaną Metodyką, w toku prowadzonych kontroli wykorzystano dostępne źródła danych dotyczących transakcji w Internecie⁷⁰;
- w każdym przypadku stwierdzono nieprawidłowości dotyczące zaniżenia przychodu z tytułu działalności gospodarczej w związku z handlem detalicznym w Internecie;
- w trzech przypadkach po zakończonej kontroli podatkowej podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające w całości ujawnione nieprawidłowości i wpłacili

⁶⁴ Z tego cztery sprawy przeprowadzone w 2021 r. i sześć w I półroczu 2022 r. (w tym jedne czynności były w toku).

⁶⁵ [...].

⁶⁶ Uszczuplenia podatkowe wystąpiły w czterech przypadkach (z tytułu niezgłoszenia do opodatkowania (niezarejestrowania) działalność handlową 4,7 tys. zł i 5,8 tys. zł, zaniżenia faktycznego rozmiaru działalności gospodarczej 6,2 tys. zł, niewykazania przychodów [...] 10,7 tys. zł. W jednym przypadku pomimo wykazania przychody podatnik wykazał stratę w rozliczeniu podatkowym.

⁶⁷ Z tego osiem informacji z Departamentów MF i dwie informacje Cybercentrum.

⁶⁸ Z tego jedna kontrola przeprowadzona w 2021 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) za 2019 r. i trzy kontrole w I półroczu 2022 r. w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych (PPE) za 2018 r. i 2019 r. oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) za 2019 r.

⁶⁹ Z tego kwotę 2,0 tys. zł ustalono w wyniku kontroli z 2021 r., a kwoty 19,2 tys. zł, 11,7 tys. zł i 71,2 tys. zł ustalono w wyniku przeprowadzenia trzech kontroli w I półroczu 2022 r.

⁷⁰ W dwóch przypadkach Urząd zwrócił się [...] o wykaz przeprowadzonych transakcji, a w dwóch przypadkach podatnik na wezwanie Urzędu przedłożył wystarczające dowody.

należy podatek⁷¹, a w jednym przypadku podmiot nie zgodził się z ustaleniami kontroli;

- w wyniku jednej zakończonej kontroli podatkowej skierowano sprawę do komórki do spraw karnoskarbowych w związku z brakiem zapłaty sankcji;
- w jednym przypadku odstąpiono od wszczęcia postępowania w wyniku dokonania przez podmiot korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości w toku kontroli podatkowej;
- w wyniku trzech zakończonych kontroli podatkowych wszczęto z urzędu postępowanie podatkowe⁷² w terminie wskazanym w art. 165b Ordynacji podatkowej, tj. 6 miesięcy od zakończenia kontroli⁷³, przy czym jedno z tych postępowań wszczęto podając niewłaściwą podstawę prawną o czym szerzej w *Sekcji stwierdzone nieprawidłowości*;
- poddane badaniu postępowania podatkowe nie zostały na dzień zakończenia kontroli zakończone w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, z uwagi na konieczność analizy zgromadzonego materiału dowodowego (w dwóch przypadkach) i uzupełnienia materiału dowodowego (w jednym przypadku). Na dzień zakończenia czynności kontrolnych postępowania były w toku.

(akta kontroli str. 582-604, 628)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie wydał żadnej decyzji w zakresie podatku VAT, CIT, PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 14)

2.3. W ocenie Naczelnika Urzędu, do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu mogłoby się przyczynić zobligowanie banków oraz portali internetowych do przekazywania informacji o prowadzonych operacjach, wskazujących na prowadzenie działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 703)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W postanowieniu o wszczęciu z urzędu postępowania podatkowego⁷⁴ z dnia 20 czerwca 2022 r. w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych osiąganych przez osoby fizyczne z pozarolniczej działalności gospodarczej za 2019 r., wskazano niewłaściwą podstawę prawną jego wszczęcia, podając m.in. art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, pomimo iż podatnik w wyniku stwierdzonych nieprawidłowości w trakcie kontroli podatkowej⁷⁵ złożył korektę zeznania PIT-28 za 2019 r.⁷⁶ uwzględniającą ujawnione nieprawidłowości w całości. Zgodnie z ww. artykułem w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości

⁷¹ Przy czym w jednym przypadku podatnik nie wpłacił kwoty sankcji.

⁷² W dwóch przypadkach w związku z koniecznością określenia w drodze decyzji wysokości sankcji, a w jednym przypadku w związku z brakiem złożenia korekty przez podatnika.

⁷³ Po upływie od 110 do 115 dni od dnia zakończenia kontroli.

⁷⁴ Znak sprawy 2412-SPV.4102.118.2022.

⁷⁵ Przeprowadzonej przez pracownika Działu Kontroli Podatkowej w dniach od 4 stycznia do 11 marca 2022 r.

⁷⁶ W dniu 18 marca 2022 r.

uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

Biorąc pod uwagę powyższe w ww. postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego Kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV), działająca z upoważnienia Naczelnika Urzędu, błędnie powołała zapisy art. 165b § 1 zamiast art. 165 powołanej wyżej ustawy.

(akta kontroli str. 613-618, 624-625, 628-629)

Kierownik Działu SPV⁷⁷ wyjaśniła, że przyczyną przywołania błędnej podstawy prawnej było przeoczenie.

(akta kontroli str. 626-627, 635-640)

W dniu 12 sierpnia 2022 r. organ podatkowy wydał postanowienie⁷⁸ o sprostowaniu oczywistej omyłki.

(akta kontroli str. 619-623)

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik Urzędu prawidłowo egzekwował realizację obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących działalność handlową za pośrednictwem Internetu, podejrzanych o niewywiązywanie się z tych obowiązków. Podejmował działania dotyczące ograniczenia szarej strefy w Internecie, m.in. zainicjowane przez inne organy KAS, podejmując wobec należących do jego właściwości podmiotów stosowne działania weryfikacyjne.

Na podstawie badania próby dziesięciu czynności sprawdzających oraz czterech kontroli podatkowych, stwierdzono, że Naczelnik Urzędu skutecznie egzekwował obowiązki podatkowe od podmiotów prowadzących handel elektroniczny. W ramach pięciu czynności sprawdzających i czterech kontroli podatkowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, podatnicy złożyli korekty deklaracji/zeznań odpowiednio w pięciu i trzech przypadkach.

Przeprowadzone czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe wobec zidentyfikowanych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu prowadzono zgodnie z Ordynacją podatkową, przy czym w jednym przypadku, w postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego, stwierdzono wskazanie błędnej podstawy prawnej.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z usunięciem jednej stwierdzonej nieprawidłowości w trakcie trwania niniejszej kontroli, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag i wniosków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się

⁷⁷ Upoważniona m.in. do ostatecznej aprobaty i prawa podpisu postanowień w trybie art. 140, art. 165, art. 169, art. 180 oraz art. 200 Ordynacji podatkowej, zgodnie z upoważnieniem nr 2412-SWW.013.9.2019 z 12 listopada 2019 r.

⁷⁸ Doręczone 2 września 2022 r.

do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Katowice, dnia 30 września 2022 r.

Kontroler
Lucyna Mol
St. inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach

.....